未実現損益の消去（ダウン・ストリーム）

【重要性：A】

ＰＯＩＮＴ！

①　未実現利益の消去の意味を理解しよう！

②　連結仕訳をマスターしよう！

主な勘定科目

「土地売却益」勘定（特別利益）・「土地売却損」勘定（特別損失）

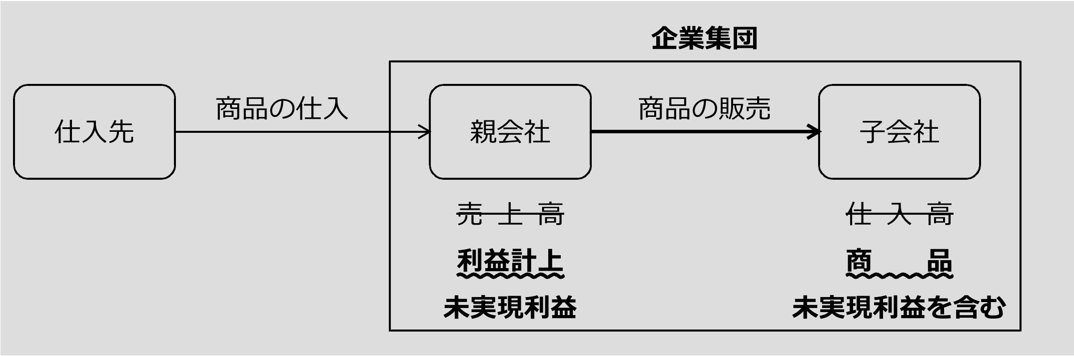
「土地」勘定（資産）

「売上原価」勘定（費用）・「商品」勘定（資産）

「利益剰余金当期首残高」勘定（連結株主資本等変動計算書項目）

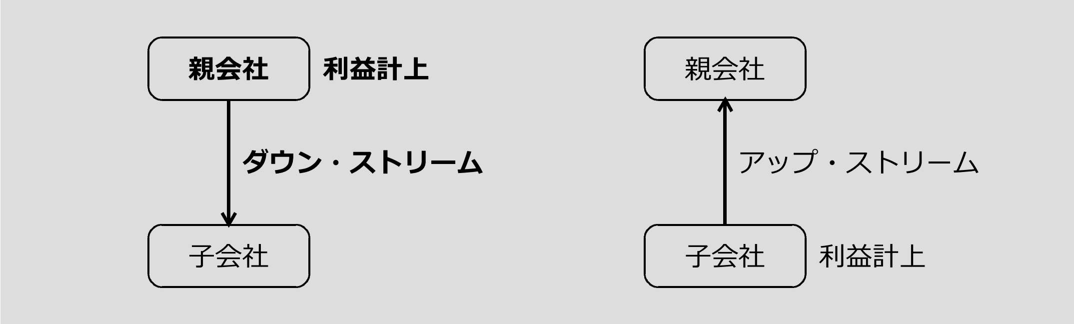
親会社が子会社に商品や固定資産等について利益を付加して販売し、子会社において期末にその資産を保有している場合、企業集団で考えると、親会社が付加した利益は企業集団外部に販売していないので、売上が実現していない利益（これを**未実現利益**といいます）になります。

そこで、連結財務諸表を作成するためには、未実現利益の全額を消去します。なお、未実現利益の消去の対象となる資産には様々なものがありますが、2級では**土地**と**棚卸資産**に限定されています。



（1）未実現利益が生じるケース

未実現利益は親子会社間取引において、①親会社から子会社へ販売する「**ダウン・ストリーム**」と、②子会社から親会社へ販売する「**アップ・ストリーム**」があります。なお、ここでは、ダウン・ストリームを学習します。



（2）ダウン・ストリームにおける連結仕訳

期末における未実現利益を全額消去します。連結仕訳においては、未実現利益が含まれている資産を減額するとともに、関連する損益項目を減少させます。具体的には、土地の場合には「**土地**」と「**固定資産売却益（土地売却益）**」**、または、**「**固定資産売却損（土地売却損）**」、商品の場合は「**商品**」と「**売上原価**」を用います。

なお、未実現利益は親会社が利益を付加した土地や商品が、子会社において期末現在保有している場合です。親会社から仕入れた商品等を子会社が企業集団外部に販売したものは、企業集団で考えると実現利益になりますので、未実現利益の対象とはなりません。

①　土地に含まれる未実現損益の消去

借方科目	金額	貸方科目	金額
土地売却益	×××	**土地**	×××

借方科目	金額	貸方科目	金額
土地	×××	**土地売却損**	×××

②　期末商品に含まれる未実現利益の消去

借方科目	金額	貸方科目	金額
売上原価	×××	**商品**	×××

（３）土地に含まれる未実現損益の消去

例えば、親会社が現金で購入した土地2,000を、子会社に現金2,500で売却し、子会社が期末にこの土地を保有していた場合を考えます。

① 個別上の仕訳

・親会社

親会社では個別上、2,500－2,000＝500 の利益を計上しています。

借方科目	金額	貸方科目	金額
土地	2,000	現金	2,000
現金	2,500	土地	2,000
		土地売却益	500

・子会社

借方科目	金額	貸方科目	金額
土地	2,500	現金	2,500

② 連結上あるべき仕訳

連結会計では2,000で購入した土地が期末に残っていると考えます。

借方科目	金額	貸方科目	金額
土地	2,000	現金	2,000

③ 連結仕訳（②－①）

親会社の土地購入の仕訳は、連結上あるべき仕訳と同じです。

子会社では親会社から購入した金額2,500で土地を計上しています。しかし、連結上は2,000があるべき取得原価で、親会社が付加した利益500だけ多くなっています。そこで、その分「土地」を消去するとともに、「土地売却益」を消去します。

借方科目	金額	貸方科目	金額
土地売却益	**500**	**土地**	**500**

これにより、連結貸借対照表における土地の金額2,000となります。また、土地売却益500という収益が減少するので、連結上の利益が500減少します。

例題　**親会社P社は子会社S社に2,000円で購入した土地を現金1,800円で売却した。なお、子会社S社は期末現在、当該土地を保有している。そこで、必要な連結仕訳を答えなさい。**

①　個別上の仕訳

・親会社

親会社では個別上、1,800－2,000＝200 の損失を計上しています。

借方科目	金額	貸方科目	金額
土地	2,000	現金	2,000
現金	1,800	土地	2,000
土地売却損	200		

・子会社

借方科目	金額	貸方科目	金額
土地	1,800	現金	1,800

②　連結上あるべき仕訳

連結会計では2,000で土地を購入し、それが期末に残っていると考えます。

借方科目	金額	貸方科目	金額
土地	2,000	現金	2,000

③　連結仕訳（②－①）

親会社の土地購入の仕訳は、連結上あるべき仕訳と同じです。

子会社では親会社から購入した金額1,800で土地を計上しています。しかし、連結上は2,000があるべき取得原価で、親会社が計上した土地売却損200だけ少なくなっています。そこで、その分「土地」を増加させるとともに、「土地売却損」を消去します。

借方科目	金額	貸方科目	金額
土地	**200**	**土地売却損**	**200**

このように、未実現損失が生じていても、原則として、それを消去します。これにより、連結貸借対照表における土地の金額2,000となります。また、土地売却損200という費用が減少するので、連結上の利益が200増加します。

（４）土地に含まれる未実現利益の引継（未実現利益の消去を行った翌年の処理）

前期の連結仕訳で「土地売却益」を消去した金額は、当期の連結仕訳において、「**利益剰余金当期首残高**」となります。前期の収益の減少は前期の利益を減少させ、前期の利益剰余金を減少させます。その結果、当期の「利益剰余金当期首残高」が減少するからです。

例えば、前期に子会社が親会社から購入した土地2,500（親会社の取得原価2,000）を、期末に子会社においてこの土地を保有していた場合を考えます。

①　個別上の仕訳

・親会社

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
仕　訳　な　し			

・子会社

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
仕　訳　な　し			

②　連結上あるべき仕訳

当期においては、連結会社間取引はありませんでしたので、仕訳はありません。

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
仕　訳　な　し			

③　連結仕訳｛前期の引継（開始仕訳)｝

・前期の連結仕訳（参考）

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
土　地　売　却　益	500	土　　　　地	500

・当期の連結仕訳｛前期の引継（開始仕訳)｝

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
利益剰余金当期首残高	**500**	**土　　　　地**	**500**

これにより、連結貸借対照表における土地の金額2,000となります。

（５）期末商品に含まれる未実現利益の消去

例えば、親会社が現金700で仕入れた商品を子会社に現金1,000で販売し、子会社が期末にこの商品を保有していた場合を考えます。

① 個別上の仕訳

・親会社

親会社では個別上、1,000－700＝300 の利益を計上しています。

借方科目	金額	貸方科目	金額
仕入	700	現金	700
現金	1,000	売上	1,000

・子会社

借方科目	金額	貸方科目	金額
仕入	1,000	現金	1,000
繰越商品	1,000	仕入	1,000

② 連結上あるべき仕訳

連結会計では、700円で仕入れた商品が期末に残っていると考えます。

借方科目	金額	貸方科目	金額
仕入	700	現金	700
繰越商品	700	仕入	700

③ 連結仕訳（②－①）

親会社の外部仕入の仕訳は、連結上あるべき仕訳と同じです。

親会社の「売上」と子会社の「仕入」は内部取引なので、相殺消去します。

・売上高と仕入高の相殺消去

借方科目	金額	貸方科目	金額
売上高	**1,000**	**売上原価**	**1,000**

・未実現利益の消去

期末商品に関して、子会社では親会社から仕入れた金額1,000で仕訳を行っていますが、連結上は700が期末商品で、親会社が付加した利益300だけ多くなっていますので、その分を消去します。なお、「繰越商品」は「**商品**」として、「仕入」は「**売上原価**」として連結仕訳を行います。

借方科目	金額	貸方科目	金額
売上原価	**300**	**商品**	**300**

これにより、連結貸借対照表における商品の金額700となります。

また、売上原価という費用が300増加するので、連結上の利益が300減少します。

（６）期首商品に含まれる未実現利益の実現（未実現利益の消去を行った翌年の処理）

前期の連結仕訳で未実現利益の消去を行っている場合、当期の連結仕訳に影響を与えるので、注意が必要です。

まず、前期の連結仕訳で「売上原価」で処理した金額は、当期の連結仕訳において、「**利益剰余金当期首残高**」となります。前期の費用の増加は前期の利益を減少させ、前期の利益剰余金を減少させます。その結果、当期の「利益剰余金当期首残高」が減少するからです。

次に、通常、期首商品は当期に販売したと考えますので、前期に消去した未実現利益が当期に実現（これを「**未実現利益の実現**」といいます。）することになります。したがって、前期における「未実現利益の消去」の反対仕訳を、連結仕訳として行います。

例えば、前期に子会社が親会社から仕入れた商品1,000（親会社の仕入原価700）を、当期に子会社が1,200で企業集団外部に現金販売した場合を考えます。

① 個別上の仕訳

・親会社

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
仕　訳　な　し			

・子会社

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
現　　　　金	1,200	売　　　　上	1,200
仕　　　　入	1,000	繰　越　商　品	1,000

② 連結上あるべき仕訳

連結会計では、700で仕入れた商品を1,200で販売したと考えます。

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
現　　　　金	1,200	売　　　　上	1,200
仕　　　　入	700	繰　越　商　品	700

③　連結仕訳

・前期の連結仕訳（参考）

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
売　上　原　価	300	商　　　　　品	300

・前期の引継（開始仕訳）

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
利益剰余金当期首残高	**300**	**商　　　　　品**	**300**

・期中仕訳（②－①）

子会社の外部売上の仕訳は、連結上あるべき仕訳と同じです。

期首商品に関して、子会社では親会社から仕入れた金額1,000で仕訳を行っていますが、連結上は700が期首商品で、親会社が付加した利益300だけ少なくなっていますので、その分を修正します。

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
商　　　　　品	**300**	**売　上　原　価**	**300**

・まとめ（前期の引継＋期中仕訳）

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
利益剰余金当期首残高	**300**	**売　上　原　価**	**300**

これにより、売上原価という費用が300減少するので、連結上の利益が300増加します。未実現利益を含んだ資産を企業集団外部に売却すると、以前に連結上消去した利益が増加します。

例題　**親会社P社は2030年3月31日に、S社の発行済株式の80%を取得し、S社を子会社とした。親会社P社は、2032年3月期に子会社S社へ商品を10,000円で販売した（親会社P社の子会社S社への売上利益率は毎期30%である）。2032年3月期において、親会社P社から仕入れた子会社S社の商品は期首に800円、期末に1,000円あった。**

そこで、2032年3月期の連結損益計算書（売上総利益まで）を作成しなさい。なお、2032年3月期におけるP社及びS社の個別損益計算書（売上総利益まで）は以下のとおりである。

損益計算書

科目	P社	S社	科目	P社	S社
売上原価	28,000	18,000	売上高	46,000	29,000
売上総利益	18,000	11,000			
合計	46,000	29,000	合計	46,000	29,000

①　売上高と仕入高の相殺消去

借方科目	金額	貸方科目	金額
売上高	**10,000**	**売上原価**	**10,000**

②　期首商品に係る未実現利益の実現

借方科目	金額	貸方科目	金額
利益剰余金当期首残高	**240**	**売上原価**	**240**

売上原価：800×売上利益率30%＝240

③　期末商品に係る未実現利益の消去

借方科目	金額	貸方科目	金額
売上原価	**300**	**商品**	**300**

売上原価：1,000×売上利益率30%＝300

④　連結損益計算書（売上総利益まで）

連結損益計算書

科目	金額
売上高	65,000
売上原価	36,060
売上総利益	28,940

売上高：P社46,000＋S社29,000－10,000＝65,000

売上原価：P社28,000＋S社18,000－10,000

－期首商品に係る未実現利益240

＋期末商品に係る未実現利益300＝36,060